

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 1 października 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 17 ust. 2 lit. a) – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Usługi, które przyniosły korzyść również osobom trzecim – Istnienie bezpośredniego i pośredniego związku z działalnością gospodarczą podatnika – Istnienie bezpośredniego i pośredniego związku z jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym

W sprawie C-405/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 26 kwietnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 maja 2019 r., w postępowaniu:

Vos Aannemingen BVBA

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J. Malenovský (sprawozdawca) i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Vos Aannemingen BVBA – H. Geinger i F. Vanbiervliet, advocaten,
 - w imieniu rządu belgijskiego – J.-C. Halleux i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 18) (zwanej dalej

„szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten z?ono w ramach sporu pomi?dzy Vos Aannemingen BVBA a Belgische Staat (pa?stwem belgijskim) w przedmiocie mo?liwo?ci odliczenia podatku od warto?ci dodanej (VAT) obci??aj?cego nabycie us?ug po?rednictwa w obrocie nieruchomo?ciami i us?ug reklamy oraz nabycie us?ug administracyjnych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikaj?cym z art. 28f tej?e dyrektywy, stanowi:

„2. O ile towary i us?ugi s? cz??ci? [s? wykorzystywane na potrzeby] transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego na terytorium kraju [VAT] od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i us?ug, które maj? by? wykorzystane przez podatnika, tak w przypadku transakcji okre?lonych w ust. 2 i 3, dla których [VAT] podlega odliczeniu, jak i transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie b?dzie dotyczy?o tylko takiej cz??ci [VAT], jak[a] przypada na kwot? tych pierwszych transakcji.

Ta cz??? podlegaj?ca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

[...]”.

Prawo belgijskie

4 Artyku? 45 § 1 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (kodeksu podatku od warto?ci dodanej), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym, stanowi:

„Podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?, podatków obci??aj?cych dostarczone mu towary i us?ugi, towary, których przywozu dokona?, oraz wewn?trzspólnotowe nabycie towarów, którego dokona?, o ile wykorzystuje on te towary i us?ugi do przeprowadzania:

1° transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu;

[...]”.

5 Artyku? 1 § 2 koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (dekretu królewskiego nr 3 dotycz?cego odlicze? przy stosowaniu podatku od warto?ci dodanej) z dnia 10 grudnia 1969 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 12 grudnia 1969 r., s. 12006), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym, stanowi:

„Nie podlega odliczeniu podatek obci??aj?cy towary i us?ugi przeznaczone przez podatnika do

użytku prywatnego lub do celów innych niż cele związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Jeżeli towar lub usługa są przeznaczone celowo do takich celów, odliczenie jest wykluczone w zakresie takiego przeznaczenia. Zakres ten jest określany przez podatnika pod nadzorem organu administracji”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

6 Vos Aannemingen prowadzi działalność gospodarczą polegającą na budowie i sprzedaży budynków wielomieszkaniowych. Ze względu na to, że budynki te są wznoszone na gruntach stanowiących własność osób trzecich, niepodzielne udziały w prawie własności gruntów przypadające na mieszkania sprzedawane przez Vos Aannemingen są sprzedawane bezpośrednio przez właścicieli gruntów.

7 Vos Aannemingen pokrywa koszty reklamy, koszty administracyjne i prowizje agentów nieruchomości, a następnie w całości odlicza VAT naliczony z tego tytułu.

8 W następstwie kontroli podatkowej właściwy organ belgijski stwierdził, w odniesieniu do okresu od 1 stycznia 1999 r. do 30 września 2001 r., że Vos Aannemingen może odliczyć naliczony VAT jedynie w zakresie, w jakim dotyczy on sprzedaży budynków wzniesionych przez Vos Aannemingen. Wspomniany organ ograniczył zatem zakres prawa do odliczenia VAT przyznanego tej spółce poprzez zastosowanie do kwoty naliczonego VAT umiarkowania, którego licznik stanowiła cena budynku, a mianownik – cena budynku dodana do ceny gruntu.

9 W rezultacie Vos Aannemingen doręczono nakaz zapłaty kwoty 92 313,99 EUR tytułem VAT, powiększonej o odsetki i grzywny.

10 Po dokonaniu, z zastrzeżeniem zwrotu, zapłaty kwot, których zażądał organ podatkowy, Vos Aannemingen wniosła sprzeciw od rzeczonego nakazu zapłaty, żądając ich zwrotu.

11 W wyroku z dnia 21 marca 2016 r. rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (sąd pierwszej instancji w prowincji Flandria Wschodnia, Belgia) uwzględnił żądanie Vos Aannemingen.

12 Sąd ten stwierdził, że – zważywszy na to, iż sprzedaż budynku i gruntu stanowi jedną i tę samą dostawę – poniesione przez Vos Aannemingen koszty reklamy, koszty administracyjne i prowizje agentów nieruchomości można w całości uznać za objęte ogólnymi kosztami jej jedynej działalności gospodarczej, a mianowicie budowy i sprzedaży mieszkań. Wspomniany sąd uznał ponadto, że okoliczności, iż właściciele przedmiotowych gruntów mogli czerpać korzyści z usług reklamy oraz usług świadczonych przez agentów nieruchomości, którzy otrzymywali prowizje, należy uznać za drugorzędny względem potrzeb Vos Aannemingen.

13 Organ podatkowy wniosł apelację od owego wyroku do hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie, Belgia), który w wyroku z dnia 28 listopada 2017 r. uznał ją za zasadną.

14 Wspomniany sąd zauważył przede wszystkim, że nie zakwestionowano tego, iż VAT, co do którego organ podatkowy w całości odmówił odliczenia, dotyczy zarówno sprzedaży gruntów stanowiących własność osób trzecich, jak i sprzedaży budynków wzniesionych przez Vos Aannemingen.

15 Następnie sąd ten stwierdził, że jakkolwiek rzeczywiście istnieje pewien związek pomiędzy sprzedażą budynków a sprzedażą gruntów, to jednak nie jest on bezpośredni i ścisły w rozumieniu wyroku z dnia 8 lutego 2007 r., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 W tym względzie wspomniany sąd uznał, że w sprawie w postępowaniu głównym oddzielna sprzedaż gruntów i budynków była prawnie możliwa i że Vos Aannemingen miała możliwość refakturowania na właściciela gruntów części kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomości.

17 Ponadto sąd apelacyjny stwierdził, że nie można utrzymywać, iż właściciele gruntów, których dotyczy postępowanie główne, jedynie czerpali „korzyść” w rozumieniu wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., AES?3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488) z pokrycia przez Vos Aannemingen kosztów i prowizji. Podkreślił on, że owe koszty i prowizje, w zakresie, w jakim dotyczą one sprzedaży gruntów, powinny być zasadniczo zostać poniesione przez wspomnianych właścicieli.

18 Wreszcie sąd ten uznał, że rozpatrywane koszty i prowizje nie należą również do kategorii kosztów ogólnych ponoszonych przez Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego, Belgia). Twierdzi ona w szczególności, że jeżeli transakcja powodująca naliczenie podatku jest obiektywnie zawierana w celu dokonania określonych lub wszystkich podlegających opodatkowaniu czynności objętych podatkiem należnym, podatnik może w całości odliczyć podatek naliczony, nawet jeżeli korzyść z owej transakcji czerpie również osoba trzecia, która zasadniczo powinna być poniesicielką wydatków, o ile korzyść osobista, jak osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.

20 Uznawszy, że orzecznictwo Trybunału nie pozwala na stwierdzenie z całą pewnością, czy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym podatek naliczony może zostać w całości odliczony, Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 17 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że jeżeli wydatek przynosi korzyść również osobie trzeciej – tak jak ma to miejsce w sytuacji, gdy deweloper w związku ze sprzedażą mieszkała ponosi koszty reklamy, koszty administracyjne i wynagrodzenia pośredników nieruchomości, które przynoszą korzyść także właścicielom gruntów – to nie stoi to na przeszkodzie pełnemu odliczeniu VAT z tytułu tych kosztów, pod warunkiem że zostanie stwierdzone istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy tym wydatkiem a działalnością gospodarczą podatnika, a korzyść osoby trzeciej jest drugorzędna względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika?

2) Czy zasada ta ma również zastosowanie, jeżeli [chodzi nie o koszty ogólne, lecz o] koszty związane z określonymi transakcjami na późniejszym etapie obrotu, takimi jak sprzedaż mieszkała z jednej strony i gruntów z drugiej strony, bez względu na to, czy podlegają one opodatkowaniu VAT?

3) Czy na kwestię możliwości odliczenia VAT z tytułu tych kosztów ma wpływ okoliczność, że podatnik ma możliwość/prawo częściowego obciążenia tym wydatkiem osoby trzeciej, która uzyskuje z tego tytułu korzyść, jednak tego nie czyni?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e okoliczno??, i? pokryte przez podatnika b?d?cego deweloperem wydatki z tytu?u kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomo?ci, jakie poniós? on w ramach sprzeda?y mieszka?, przynosz? korzy?? równie? osobie trzeciej, stoi na przeszkodzie mo?liwo?ci pe?nego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytu?u owych wydatków, je?eli, po pierwsze, istnieje bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek pomi?dzy wspomnianymi wydatkami a dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika, oraz po drugie, korzy??, jak? osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorz?dny wzgl?dem potrzeb przedsi?biorstwa podatnika.

22 Artyku? 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy zezwala podatnikom na odliczenie od podatku, który s? zobowi?zani zap?aci?, VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego na terytorium kraju od towarów lub us?ug dostarczonych lub które maj? by? im dostarczone przez innego podatnika, o ile owe towary i us?ugi s? wykorzystywane na potrzeby zawieranych przez nich transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu.

23 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem przewidziane w tym przepisie prawo do odliczenia stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach Unii, a co za tym idzie – integraln? cz??? mechanizmu VAT, i co do zasady nie mo?e zosta? ograniczone [zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2017 r., *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, pkt 33; a tak?e z dnia 18 pa?dziernika 2018 r., *Volkswagen Financial Services (UK)*, C?153/17, EU:C:2018:845, pkt 39].

24 Ustanowiony w szóstej dyrektywie system odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT podlegaj?cego zap?acie b?d? zap?aconego w ramach ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej tego przedsi?biorcy. Tym samym wspólny system VAT gwarantuje w zakresie ci??aru podatkowego neutralno?? jakiejkolwiek dzia?alno?ci gospodarczej – niezale?nie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, ?e co do zasady sama podlega ona opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Aby mo?na by?o przyzna? podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT i okre?li? zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które daj? prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub us?ug zak?ada bowiem, i? wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowi?y element cenotwórczy transakcji obci??onych podatkiem nale?nym daj?cych prawo do jego odliczenia (wyroki: z dnia 14 wrze?nia 2017 r., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, pkt 28; a tak?e z dnia 24 stycznia 2019 r., *Morgan Stanley & Co International*, C?165/17, EU:C:2019:58, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Prawo do odliczenia zostaje jednak równie? przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? transakcj? obj?t? podatkiem nale?nym lub wi?ksz? liczb? takich transakcji, które daj? prawo do odliczenia, gdy koszty przedmiotowych us?ug nale?? do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowi? elementy cenotwórcze dostarczanych przez niego towarów lub ?wiadczonych przez niego us?ug. Koszty takie zachowuj? bowiem bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika (wyrok z dnia 14 wrze?nia 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W niniejszej sprawie s?d odsy?aj?cy, który wychodzi z za?o?enia, ?e istnieje bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek pomi?dzy wydatkami rozpatrywanymi w post?powaniu g?ównym a ca?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika, d??y do ustalenia, czy okoliczno??, ?e wydatki te przynosz? korzy?? równie? osobie trzeciej, stoi na przeszkodzie mo?liwo?ci pe?nego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytu?u rzeczonych wydatków.

28 W tym wzgl?dzie, je?eli istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy us?ugami ?wiadczonymi na rzecz podatnika a jego dzia?alno?ci? gospodarcz? zostanie stwierdzone, okoliczno??, ?e us?ugi te przynosz? korzy?? równie? osobie trzeciej, nie wystarczy do uzasadnienia odmówienia podatnikowi odpowiadaj?cego owym us?ugom prawa do odliczenia podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 14 wrze?nia 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, pkt 35), pod tym jednak warunkiem, ?e korzy??, jak? osoba trzecia czerpie z owych us?ug, ma charakter drugorz?dny wzgl?dem potrzeb podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES?3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Sprzeczne z zasad? neutralno?ci VAT, przywo?an? w pkt 24 niniejszego wyroku, by?oby bowiem obci??enie podatnika VAT zwi?zanym z wydatkami poniesionymi na potrzeby transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu z tego tylko wzgl?du, ?e osoba trzecia czerpie z nich korzy?? o drugorz?dnym charakterze (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES?3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, pkt 36).

30 Nale?y przy tym u?ci?li?, ?e uznanie korzy?ci uzyskanej przez osob? trzeci? za drugorz?dn? wymaga, aby korzy?? ta wynika?a z us?ug ?wiadczonych w interesie w?asnym podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES?3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W przypadku gdy – jak w niniejszej sprawie – okazuje si?, ?e wydatki odpowiadaj?ce kosztom reklamy, kosztom administracyjnym i prowizjom agentów nieruchomo?ci poniesiono w interesie podatnika, korzy??, jak? z tych wydatków uzyska?y równie? osoby trzecie, mo?na uzna? za drugorz?dn? w ?wietle orzecznictwa przywo?anego w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

32 Wynika z tego, i? okoliczno??. taka jak zaistnia?a w post?powaniu g?ównym, polegaj?ca na tym, ?e osoba trzecia, która jest w?a?cicielem gruntu, równie? czerpie w ramach sprzeda?y tego gruntu korzy?? z us?ug ?wiadczonych na rzecz podatnika, nie mo?e skutkowa? ograniczeniem zakresu prawa do odliczenia VAT, które przys?uguje owemu podatnikowi.

33 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzie?, ?e art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e okoliczno??. i? poniesione przez podatnika b?d?cego deweloperem wydatki z tytu?u kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomo?ci, jakich dokona? on w ramach sprzeda?y mieszka?, przynosz? korzy?? równie? osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie mo?liwo?ci pe?nego odliczenia przez

tego podatnika VAT naliczonego z tytułu owych wydatków, jeżeli, po pierwsze, istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wspomnianymi wydatkami a działalnością gospodarczą podatnika, oraz po drugie, korzyść, jaką osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.

W przedmiocie pytania drugiego

34 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że okoliczności, iż wydatki poniesione przez podatnika przynoszą korzyść również osobie trzeciej, stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytułu owych wydatków, w przypadku gdy wydatki te nie należą do kosztów ogólnych podatnika, lecz są kosztami przypisanymi do określonych transakcji objętych podatkiem należnym.

35 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że prawo do odliczenia zostaje przyznane podatnikowi nie tylko wtedy, gdy koszty danych usług należą do kosztów ogólnych związanych z działalnością gospodarczą podatnika, lecz również i przede wszystkim wtedy, gdy istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub wielką liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 60; a także z dnia 30 maja 2013 r., X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 55).

36 W treści pytania drugiego sąd odsyłający wprost przyjmuje za oświadczenie, że koszty związane z usługami powodującymi naliczenie podatku nie należą do kosztów ogólnych, lecz są przypisane do określonych transakcji objętych podatkiem należnym, z których niektóre są zawierane przez podatnika, a inne przez osobę trzecią.

37 W tym względzie, jak przypomniano w pkt 22 niniejszego wyroku, z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że podatnicy mają prawo do odliczenia od podatku, który są zobowiązani zapłacić, VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego na terytorium kraju od usług, które są im świadczane przez innego podatnika, tylko w zakresie, w jakim usługi te są wykorzystywane na potrzeby zawieranych przez nich samych transakcji podlegających opodatkowaniu.

38 W rezultacie prawa tego nie daje ta cząsta wydatków, która jest związana nie z transakcjami zawieranymi przez podatnika, lecz z transakcjami dokonywanymi przez osobę trzecią, takimi jak sprzedaż gruntów, która stanowi przedmiot sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

39 W niniejszej sprawie, gdyby okazało się, że cząsta usług, z tytułu których poniesiono wydatki rozpatrywane w postępowaniu głównym, wykorzystano nie na potrzeby zawieranych przez podatnika transakcji związanych z budową i sprzedażą budynków, lecz na potrzeby dokonywanych przez osoby trzecie transakcji sprzedaży gruntów, doszłoby do częściowego zerwania bezpośredniego i ścisłego związku istniejącego pomiędzy tymi usługami a podlegającymi opodatkowaniu transakcjami tej spółki, tak że spółce tej nie przysługiwałoby prawo do odliczenia VAT obciążającego tę cząstę wydatków (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 39).

40 Aby określić zakres przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia, sąd krajowy powinien ustalić, w jakim zakresie przedmiotowe usługi były rzeczywiście świadczane w celu umożliwienia podatnikowi zawarcia transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 34). Jedynie bowiem w tym zakresie naliczony VAT zostanie uznany za

obci??aj?cy us?ugi ?wiadczone na rzecz podatnika, jak wymaga tego art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

41 W tym celu nale?y oprze? si? na obiektywnej istocie us?ug nabytych przez podatnika i wzi?? pod uwag? wszelkie okoliczno?ci, w jakich przebiega?y rozpatrywane transakcje (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 wrze?nia 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, pkt 31; a tak?e z dnia 17 pa?dziernika 2018 r., Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, pkt 28).

42 W okoliczno?ciach takich jak w post?powaniu g?ównym istotne znaczenie b?d? mia?y w szczeg?lno?ci umowy o ?wiadczenie us?ug, a tak?e rzeczywisto?? gospodarcza i handlowa, której uwzgl?dnienie stanowi, zgodnie z utrwalonym orzecnictwem, podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko, C?276/18, EU:C:2020:485, pkt 61).

43 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie drugie trzeba odpowiedzie?, ?e art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e okoliczno??, i? wydatki poniesione przez podatnika przynosz? korzy?? równie? osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie mo?liwo?ci pe?nego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytu?u owych wydatków, w przypadku gdy wydatki te nie nale?? do kosztów ogólnych podatnika, lecz s? kosztami przypisanymi do okre?lonych transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, o ile owe koszty zachowuj? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z zawieranymi przez podatnika transakcjami podlegaj?cymi opodatkowaniu, czego ustalenie w ?wietle wszelkich okoliczno?ci, w jakich owe transakcje przebiega?y, nale?y do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie pytania trzeciego

44 Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e okoliczno??, i? podatnik ma mo?liwo?? obci??enia cz??ci? wydatków, jakie poniós?, osoby trzeciej, która czerpie z nich korzy??, wp?ywa na prawo tego podatnika do odliczenia VAT z tytu?u owych kosztów.

45 Jak wynika z odpowiedzi na pytanie drugie, a w szczeg?lno?ci z pkt 43 niniejszego wyroku, okoliczno??, ?e cz??? wydatków zosta?a przez podatnika poniesiona nie na potrzeby w?asných podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji, lecz na potrzeby transakcji dokonywanych przez osob? trzeci?, mo?e prowadzi? do cz??ciowego zerwania bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku, jaki musi istnie? mi?dzy nabyciem us?ug powoduj?cych naliczenie podatku a transakcj? obj?t? podatkiem nale?nym, uniemo?liwiaj?c tym samym podatnikowi dokonanie pe?nego odliczenia VAT z tego tytu?u.

46 Okoliczno??, ?e podatnik ma mo?liwo?? obci??enia owej osoby trzeciej cz??ci? wydatków, jakie poniós? z tytu?u wspomnianých us?ug, stanowi rzeczywiste wskazówk? przemawiaj?c? za uznaniem, ?e owa cz??? wydatków odnosi si? nie do transakcji obj?tej podatkiem nale?nym zawartej przez podatnika, lecz do transakcji dokonanej przez wspomnian? osob? trzeci?.

47 Jednak?e okoliczno? ta nie jest sama w sobie wystarczaj?ca do celów okre?lenia zakresu prawa do odliczenia VAT przys?uguj?cego podatnikowi, poniewa? – jak wynika z orzecnictwa przywo?anego w pkt 41 niniejszego wyroku – w ramach stosowania kryterium bezpo?redniego zwi?zku nale?y wzi?? pod uwag? wszelkie okoliczno?ci, w jakich przebiega?y rozpatrywane transakcje, przy czym dokonanie tej oceny nale?y do s?du odsy?aj?cego.

48 W rezultacie na pytanie trzecie trzeba odpowiedzie?, ?e art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w przypadku gdy osoba trzecia czerpie korzy??

z wydatków poniesionych przez podatnika, okoliczności, iż podatnik ma możliwość obciążenia tej osoby trzeciej części poniesionych w ten sposób wydatków, stanowi jeden z elementów – wraz ze wszelkimi innymi okolicznościami, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje – które są odsyłaćcy powinien wziąć pod uwagę przy określaniu zakresu przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia VAT.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że okoliczności, iż poniesione przez podatnika bądźcego deweloperem wydatki z tytułu kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomości, jakich dokonał on w ramach sprzedaży mieszkań, przynoszą korzyść również osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu owych wydatków, jeżeli, po pierwsze, istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wspomnianymi wydatkami a działalnością gospodarczą podatnika, oraz po drugie, korzyść, jaką osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.
- 2) Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej przez dyrektywę 95/7, należy interpretować w ten sposób, że okoliczności, iż wydatki poniesione przez podatnika przynoszą korzyść również osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu owych wydatków, w przypadku gdy wydatki te nie należą do kosztów ogólnych podatnika, lecz są kosztami przypisanymi do określonych transakcji objętych podatkiem należnym, o ile owe koszty zachowują bezpośredni i ścisły związek z zawieranymi przez podatnika transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, czego ustalenie w świetle wszelkich okoliczności, w jakich owe transakcje przebiegały, należy do sądu odsyłającego.
- 3) Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej przez dyrektywę 95/7, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy osoba trzecia czerpie korzyść z wydatków poniesionych przez podatnika, okoliczności, iż podatnik ma możliwość obciążenia tej osoby trzeciej części poniesionych w ten sposób wydatków, stanowi jeden z elementów – wraz ze wszelkimi innymi okolicznościami, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje – które są odsyłaćcy powinien wziąć pod uwagę przy określaniu zakresu przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.